

Új típusú gazdaság – új típusú beszámoló?

A tudásjavak helye a pénzügyi kimutatásokban

Kovács Zsuzsanna Ilona
Szegei Tudományegyetem,
Pénzügyek és Nemzetközi Gazdasági Kapcsolatok Intézete Számviteli Szakcsoport

A tudásalapú gazdaságban előtérbe kerültek az ún. immateriális erőforrások, amelyek a számviteli szabályrendszerekben is definiáltak. Ugyanakkor a tudásjavak pénzügyi beszámolóba (különösen annak számszaki részeibe) történő beillesztése nehéz feladat, mivel jellemzőik miatt általában nem feleltethetők meg a mérlegképességi kritériumoknak. A gazdálkodóknak azonban érdekében áll bizonyos információkat megosztani az érdekhordozóikkal, akkor is, ha ezek nem számszerűsített adatokból állnak. A sikeres tudásmenedzsment magába foglalja a tudásjavak nyilvántartását, értékelését még akkor is, ha ez nem olyan rutinfeladat, mint a tárgyasult eszközök esetében.

A vállalkozások a számviteli törvény alapján kötelesek elhelyezni az immateriális javakról szóló információkat a beszámoló számszaki illetve szöveges részeiben, az önkéntes kommunikáció megvalósításához azonban gyakran más eszközöket választanak és egyéb vállalati jelentéseket tesznek közzé. Korábban elvégzett kutatásunk során megvizsgáltuk a legnagyobb árbevétellel rendelkező magyar vállalkozások beszámolóit olyan szempontból, hogy mennyi immateriális erőforráshoz kapcsolódó információt közölnek a pénzügyi kimutatásokban. Jelen tanulmány célja bemutatni azokat az újabb eredményeket, amelyeket a minta időbeli kiterjesztésével értünk el.

Kulcsszavak: tudásjavak, immateriális erőforrások, pénzügyi kimutatások

Köszönetnyilvánítás: A tanulmány a TÁMOP-4.1.1.C-12/1/KONV-2012-0005 azonosítószámú, „Ágazati felkészítés a hazai ELI projekttel összefüggő képzési és K+F feladatokra” című pályázat keretén belül készült.

Financial Reporting in the New Economy

Placing Knowledge Assets in Annual Reports

Intangible assets are of key importance in the so-called knowledge economy and they are defined by the current financial reporting system. However, financial reports often lack these resources because they usually do not correspond to the recognition criteria which define the elements of the balance sheet. Although, entities intend to share some information (usually in the narrative sections) about knowledge assets they control. Successful knowledge management incorporates the valuing and recording of intangible assets even if it is not as simple as in the case of tangible items.

Accounting regulations require entities to enclose some information on specified intangible assets in the financial statements. Sometimes, firms also opt to apply different

tools for a voluntary communication with their stakeholders (e.g. annual company reports). A previous phase of our empirical research, examined the financial statements of the largest Hungarian firms to find information on intangible property. The purpose of this paper is to present recent results of further the analysis.

Keywords: knowledge assets, intangible resources, financial reporting

Acknowledgements: The project was partially funded by „TÁMOP-4.1.1.C-12/1/KONV-2012-0005 – „Preparation of the concerned sectors for educational and R&D activities related to the Hungarian ELI project.” is supported by the European Union and co-financed by the European Social Fund.

1. IMMATERIÁLIS JAVAK A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN

Napjainkban gyakran használjuk a tudásgazdaság fogalmát (Lengyel 2003), amelyet a tudásjavak, a szellemi tőke előtérbe kerülése, az információs technológiák gyors terjedése és a vállalatok közötti hálózatok szerepének felértékelődése jellemez. A gazdaságban bekövetkezett változások ellenére a jelenlegi beszámolási szabályozások nagymértékben leszűkítik azon tudásjavak körét, amelyek megjelenhetnek a mérlegben a vállalkozások eszközei között. Lev (2003) szerint a pénzügyi kimutatások nagyon kevés adatot tartalmaznak az immateriális eszközökről, ráadásul az információ, amelyet szolgáltatnak részleges, következtelen és félrevezető a felhasználók számára. A vállalkozásokban létrehozott ún. belső előállítású immateriális javakat a legnehezebb megjeleníteni, mivel rendszerint problémák merülnek fel azonosításuk és értékelésük során. A beszámolókból hiányzó tételek nagyságrendjének megállapításához általában a vállalkozások piaci értékének és könyv szerinti értékének különbségéből indulnak ki (Sveiby 2001). Ezt a különbséget gyakran egyenlővé teszik a vállalkozások által birtokolt „intellektuális tőkével”. A szakirodalomban változatos módon írják körül ezt a többletet: szerepelnek többek között a szellemi tőke, humán tőke, tudástőke, emberi tőke megnevezések (Tóth 2009). Mortensen (2012) szerint széles körben egyetértés van abban, hogy az intellektuális tőke döntő tényezője lett a gazdasági növekedésnek és a jólétnek, de működéséről továbbra is törékeny és hiányos információval rendelkezünk.

A pénzügyi beszámolás célja olyan pénzügyi információk szolgáltatása a gazdálkodókról a felhasználók (elsősorban a hitelezők, befektetők) számára, amelyek alapján meghozhatják forrásaik kihelyezéséről szóló döntéseiket. Az új típusú gazdaságban a befektetési döntések meghozatalához szükség van a vállalkozások által rendelkezésre álló immateriális erőforrások ismeretére is. Az ilyen típusú erőforrások a számvitelben az immateriális javak közé sorolhatók.

A kutatás témája indokoltá teszi az immateriális javakhoz kapcsolódó számviteli szabályrendszer rövid bemutatását, melynek során elsőként kitérünk a magyar számviteli törvényre (2000. évi C. törvény a számvitelről), majd a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok rendszerére (IFRS) is. Az IFRS áttekintését az indokolja, hogy a standardokat az Európai Unió is befogadta (lásd: EB, 2008). Alkalmazásuk tehát kötelező Magyarországon a tőzsdén jegyzett vállalkozások konszolidált beszámolói tekintetében, illetve választható a tőzsdén nem jegyzett vállalkozások konszolidált beszámolói esetében (és további tervek vannak a standardok választhatóvá tételéről a gazdálkodók szélesebb köre számára).

A magyar számviteli törvény szabályalapú megközelítést alkalmaz, vagyis pontos felsorolást tartalmaz arra vonatkozóan, hogy mely „nem anyagi eszközök” alkotják a mérleg „immateriális javak” csoportját (a tételek a törvény rendelkezései alapján tovább bővíthetők):

1. Alapítás-átszervezés aktivált értéke
2. Kísérleti fejlesztés aktivált értéke
3. Vagyoni értékű jogok
4. Szellemi termékek
5. Üzleti vagy cégérték (Sztv. 25. § (1)).²⁵

A törvény további paragrafusai megadják azokat a részszabályokat, amelyek szükségesek a fenti kategóriák értelmezéséhez. *Alapítás-átszervezés aktivált értékeként* a vállalkozási tevékenység indításával, megkezdésével, jelentős bővítésével, átalakításával, átszervezésével kapcsolatos költségek aktiválhatók – a gazdálkodó döntése alapján – amelyek az alapítás-átszervezés befejezését követően a tevékenység során a bevételekben várhatóan megtérülnek. A törvény példaként említi a minőségbiztosítási rendszer bevezetését illetve az ásványkincs-kutatási tevékenység során felmerült, a későbbi bevételekben várhatóan megtérülő költségeket (Sztv. 25. § (3)).

Kísérleti fejlesztés aktivált értékeként a jövőben hasznosítható, a kísérleti fejlesztés eredményének jövőbeni hasznosításakor az árbevételben megtérülő, a kísérleti fejlesztés eredménye érdekében felmerült olyan számlázott összeget és a saját tevékenység során felmerült közvetlen költségeket lehet figyelembe venni, amelyek aktiválható termékben nem vehetők számításba, mivel a létrehozott termék várható piaci árát meghaladják. Szintén ezen a mérlegtételen lehet kimutatni a megkezdett, de a fordulónapig be nem fejezett kísérleti fejlesztést is, amennyiben a jövőben várhatóan megtérülnek. Az alap- és alkalmazott kutatás költségei, valamint a kísérleti fejlesztés közvetett és általános költségei nem aktiválhatók (Sztv. 25. § (4-5)).

Vagyoni értékű jogként azokat a megszerzett jogokat kell kimutatni, amelyek nem kapcsolódnak ingatlanhoz, például: bérleti jog, használati jog, szellemi termékek felhasználási joga, licencek stb.. A *szellemi termékek* közé sorolandók az iparjogvédelemben részesülő alkotások (pl. szabadalom, formatervezési minta, know-how, kereskedelmi név), a szerzői jogvédelemben részesülő szerzői művek (pl. szoftvertermékek, műszaki tervek), a jogvédelemben nem részesülő, de titkosságuk révén monopolizált szellemi javak. Az *üzleti vagy cégérték*: cégvásárlás során felmerülő többletfizetés, amelyet a jövőbeni gazdasági haszon reményében teljesítenek (Sztv. 25. § (6-8)).

A pénzügyi beszámolásban jelenleg a világon legelterjedtebb standard rendszert a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) alkotják, amelyeket a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) hoz létre. A standardok a magyar szabályozással ellentétben elvi alapú megközelítéssel élnek, vagyis nem tartalmaznak teljes körű felsorolást a mérlegben szerepeltetendő tételekről, hanem azokat a definíciókat és kritériumokat adják meg, amelyek alapján eldönthető, hogy egy adott erőforrás mérlegtételként szerepeltethető vagy sem.

²⁵ Továbbá az „Immateriális javakra adott előlegek” és az „Immateriális javak értékhelyesbítése” tételek, amelyek a többi felsorolt tételhez kapcsolódóan mutathatók ki.

Az IFRS rendszerben a beszámolás alapvető fogalmait és szabályait a Keretelvek című dokumentum tartalmazza. A mérlegképességi kritériumok rendszere a különböző vagyonelemek mérlegbe való beilleszthetőségéről szólnak és általános szabályokat adnak a gazdálkodók számára. A különböző konkrét témákhoz önálló standardokat rendelnek, melyeket számozással különböztetnek meg. Az immateriális javak témakörét az IAS 38 standard dolgozza fel. A Keretelvek és az IAS 38 előírásait egyaránt figyelembe kell venni, ha azt akarjuk eldönteni, hogy egy adott immateriális vagyonelem bekerülhet-e a mérlegbe. Egy adott tétel a jelenlegi szabályozások alapján akkor aktiválható, ha megfelel a kapcsolódó definíciónak és a megjelenítési kritériumoknak is. Az *eszköz* jelenleg alkalmazott definíciója a következő:

„Az eszköz egy olyan erőforrás, amely

- a) múltbeli események eredményeként a gazdálkodóegység ellenőrzése alatt áll; valamint*
- b) amelyből a gazdálkodó egységnek várhatóan jövőbeli gazdasági hasznai származnak” (EB 2008, 253. o.).*

Az immateriális eszköz fogalmát az IAS 38 adja meg:

„Az immateriális eszköz azonosítható, fizikai megjelenéssel nem rendelkező, nem-monetáris eszköz” (EB 2008, 253. o.).

Az azonosíthatóság a standard szerint azt jelenti, hogy az adott tétel elválasztható legyen a gazdálkodó egységtől, vagy szerződésből, egyéb törvényes jogból keletkezzen. A definícióknak való megfelelés nem elég ahhoz, hogy egy adott tétel a mérlegbe bekerüljön, teljesülniük kell a megjelenítési kritériumoknak is melyeket a Keretelvek rögzítenek. A megjelenítési kritériumok a következők:

„Egy immateriális eszközt akkor, és csak akkor kell megjeleníteni, ha:

- a) valószínű, hogy az eszköznek tulajdonítható várható jövőbeli gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodó egységhez*
- b) az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető” (EB 2008, 255. o.).*

A definíciók és megjelenítési kritériumok miatt a tudásjavak közül nagyon kevés jelenik meg a pénzügyi beszámolóban, mivel korlátozottan feleltethetők meg a definícióknak, nehezen számszerűsíthetők, és számos bizonytalansági tényezőt hordoznak. A gazdálkodó által létrehozott (belső előállítású) immateriális javak esetében csak kevés tétel felel meg a kritériumoknak. A standard egyedül a kísérleti fejlesztés költségeit említi aktiválható tételként, de ezt is csak szigorú feltételek teljesülése esetén. A témánk szempontjából fontos tudásjavak éppen a belső előállítású immateriális javak kategóriájába tartoznak, tehát a mérlegben való kimutatásuk jelenleg csak nagyon ritka esetekben lehetséges, esetükben a tárgyév eredményében való elszámolást kell alkalmazni. A költségként történő elszámolással valóban nem visznek be bizonytalan megtérüléssel működő eszközöket a beszámolóba, viszont a különböző évek adatait nehezen összehasonlíthatóvá teszi az eredmények erős változékonysága.

1. táblázat. A tudásjavak megjelenítési problémái

Vagyonelem neve	Megfelelés a definícióknak	Megfelelés a megjelenítési kritériumoknak
Dolgozói kompetenciák	NEM ellenőrzés hiánya	NEM, megbízható mérési alap hiánya
Vezetési/műszaki szaktudás	NEM, ellenőrzés hiánya	NEM, megbízható mérési alap hiánya
Kutatási költségek	IGEN	NEM, bizonytalan gazdasági hasznok
Fejlesztési költségek	IGEN	IGEN, bizonyos feltételek teljesülése esetén
Innováció	???	???
Piaci-műszaki ismeretek, technológiák (know-how)	IGEN	IGEN, bizonyos feltételek teljesülése esetén

Forrás: EB 2008 alapján saját szerkesztés

Megvizsgáltuk a leggyakrabban előforduló tudásjavak és a standardalkotók által megfogalmazott definíciók és a megjelenítési kritériumok viszonyát (lásd 1. táblázat). A *dolgozói kompetenciák, a vezetési-műszaki szaktudás és a kutatási költségek* nem jeleníthetők meg a mérlegben a fenti okok miatt.

A *fejlesztés* aktiválását támogatják abban az esetben, ha a fent ismertetett általános megjelenítési kritériumokon túl további hat ismérvnek is bizonyíthatóan megfelel, amelyek a következők:

1. műszakilag kivitelezhető, alkalmas az értékesítésre vagy felhasználásra,
2. a gazdálkodónak szándékában áll befejezni, használni vagy értékesíteni,
3. a gazdálkodó képes az eszközt felhasználni vagy értékesíteni,
4. alátámasztható a hasznossága,
5. megvannak a műszaki, pénzügyi, egyéb források a befejezéséhez,
6. a kapcsolódó ráfordítások megbízhatóan mérhetők (EB 2008, 260. o.).

Az IFRS rendszerben alkalmazott meghatározások között nem szerepel az *innováció*. Az Oslo kézikönyv alapján „Az innováció általánosan egy új, vagy jelentősen módosított termék, szolgáltatás piaci bevezetéseként, továbbá új folyamat, marketing eljárás, szervezeti megoldás, vagy külső kapcsolat üzleti gyakorlatba történő alkalmazásaként értelmezhető” (OECD 2005, 47.o.).

A *know-how* definiálásával és számviteli kezelésével összefüggő kérdéseket járják körül Andor és szerzőtársai (Andor et al. 2006). A piaci, műszaki ismeretek, technológiák, know-how megjelenítésével kapcsolatban szintén jelentkeznek problémák. Az IAS 38 alapján akkor áll a vállalkozás ellenőrzése alatt egy ilyen típusú erőforrás, ha az adott ismereteket jog védi, vagy a munkavállalóknak kötelezettsége van a titoktartásra. Az

immateriális eszköz definíciónak tehát megfelelhet egy ilyen jellegű ismeret, de értékének, költségének mérése nehézségekbe ütközhet, amennyiben saját előállítású tételről van szó:

„A gyakorlatban főként előforduló know-how nem tudatos tevékenység kapcsán, hosszú évek során kialakuló tudást jelent... ebben az esetben problémát jelent utólagosan megállapítani, hogy mennyi volt a bekerülési költség...” (Andor et al. 2006, 7. o.).

Számviteli szempontból tehát az innovációnál vagy a know-how-nál ugyanabba a problémába ütközünk: ha ezeket a javakat a vállalkozás maga „állítja elő”, de nem tudatos tevékenység alapján, hanem a mindennapi működés során összegyűjtött tapasztalatok összegzéseként fogalmazódnak meg, akkor hiába feleltethetők meg az eszköz definíciónak, valószínűleg nem tud a vállalkozás megbízhatónak mondható mérési módszert kialakítani az értékelésükre. Ha tudatos tevékenység eredményeként jönnek létre, és a gazdálkodó képes a projekthez kapcsolódó költségek folyamatos mérésére, akkor beilleszthetők a fejlesztéssel kapcsolatos szabályozásokba és megjeleníthetővé válnak (valószínűleg ez a ritkább eset).

Az 1. táblázatban felsorolt tudásjavak fontos szerepet játszhatnak a vállalkozások sikeres működésében. A Keretelvek alapján az IFRS-ben a beszámolás során alkalmazott minőségi jellemzők közül alapvető fontosságú a relevancia és a valósághű bemutatás. A beszámolóknak tartalmaznia kell tehát minden olyan információt, amely hatással lehet a felhasználók döntéseire (természetesen figyelembe véve az információ hasznát és előállításának költségeit). Ebből következik, hogy a vállalkozások teljes immateriális vagyonának ismerete szükséges, mivel releváns információt hordoznak a gazdálkodók erőforrásairól. A pénzügyi kimutatásokban szereplő adatoknak azonban a valósághű bemutatás elve alapján teljesnek, semlegesnek és hibáktól mentesnek kell lenniük. A legnagyobb kihívás az immateriális javak megjelenítése és értékelése során a relevancia és a megbízhatóság alapelvei közötti egyensúly megtalálása. A jelenlegi szabályozások a megbízhatóság követelményének engednek nagyobb, egyesek szerint túlságosan is sok teret (Gröjer 2001).

A jelenlegi IFRS szabályozás nagymértékben leszűkíti a megjeleníthető tételek körét, és ráadásul eltérő módon kezeli a külső forrásból megszerzett és a belső előállítású eszközöket. Így az is előfordulhat, hogy egy üzleti kombinációnál a felvásárló cég megjeleníthet olyan eszközöket (pl. know-how-t, márkanevet, szabadalmat, vevőkapcsolatokat), amelyet a felvásárolt gazdálkodó előzőleg nem mutathatott ki, mivel azokat belső forrásból fejlesztette ki. Ez utóbbi anomália jelentette a kiinduló pontot mindazon törekvések számára, amelyek a beszámolási paradigma változtatására, kiegészítésére, vagy akár leváltására irányultak.

A fentiek alapján megállapíthatjuk, hogy a jelenleg alkalmazott szabályozások bizonyos módosításaira lenne szükség annak érdekében, hogy az új típusú gazdaságban jelentős szerepet kapott tudásjavak könnyebben beilleszthetők legyenek a beszámoló keretei közé. Az alkalmazott fogalmak és modellek (pl. a kutatási és fejlesztési szakaszokra bontás) sok esetben nem jelentenek megfelelő alapot a vállalkozások vagyonának bemutatásához, ami a pénzügyi kimutatások hasznosíthatóságának csökkenéséhez vezet. A szakma és a kutatók által megfogalmazott kritikák alapján szükséges lehet a standardok és az elméleti háttérrel adó Keretelvek bizonyos mértékű átgondolása.

2. VÁLLALATI GYAKORLAT – KUTATÁSI EREDMÉNYEK

Az immateriális javakkal kapcsolatos beszámolási kérdések számos kutatási lehetőséget felvetnek. Azon vállalatok, amelyek működésében fontos szerepet kapnak a tudásjavak és egyéb immateriális erőforrások, dönthetnek úgy, hogy erről tájékoztatni kívánják az érdekhordozóikat. A tájékoztatás több módon történhet, így a gazdálkodók döntési helyzetbe kerülnek. A belső előállítású immateriális eszközöknek általában csak nagyon szűk körét lehet a pénzügyi kimutatásokban számszerűsítve megjeleníteni, az önkéntes információközlés pedig történhet a szöveges mellékletben, vagy más egyéb publikált vállalati jelentésben. Bármely számviteli szabályozást is tekintünk, a pénzügyi kimutatásoknak van kötelező tartalmuk, és emellett lehetőség van egyéb releváns információ közlésére a szöveges részekben.

Ragini (2012) tanulmányában egy olyan kutatást mutat be, amely során öt éven keresztül (2001-2005) elemezte indiai, egyesült államokbeli és japán cégek beszámolóit olyan céllal, hogy azonosítsa az ezekben megjelenő immateriális tételeket. A bemutatott módszertan szerint 180 immateriális tételt azonosított, amelyek előfordulásait megszámlálva a mintába beemelt pénzügyi kimutatásokhoz pontértéket rendelt. A tételeket a következő témák köré csoportosította:

- a) kutatás-fejlesztés (20 tétel),
- b) stratégia és verseny (30 tétel),
- c) piac és fogyasztó (36 tétel),
- d) humán erőforrás (26 tétel),
- e) szellemi tulajdonnal kapcsolatos jogok, cégérték és más immateriális javak (25 tétel)
- f) vállalati és tulajdonosi információk (18 tétel),
- g) környezeti és egyéb immateriális tényezők (25 tétel).

Kutatásunk egy korábbi szakaszában²⁶ a fenti módszertant használtuk a 2012. évi nettó árbevétel alapján számított 30 legnagyobb magyar vállalat (Lambert – Zsubori 2013 alapján) 2012. évi beszámolóinak elemzésére. Legújabb eredményeink a korábbi munka folytatásából adódnak, melynek során ugyanazon vállalkozások 2005. évi pénzügyi kimutatásait dolgoztuk fel. A különböző üzleti évekre vonatkozó minták lehetőséget biztosítottak arra, hogy megvizsgáljuk, időben mennyit változott a pénzügyi kimutatások információtartalma a vizsgált témák tekintetében.

A vizsgálat a beszámolók tételes olvasásával történik, melynek során az adott dokumentumban fellelhető, a listában szereplő immateriális tételek számát határozzuk meg (nem az előfordulásokat számoljuk, hanem csak azt határozzuk meg, hogy szerepel vagy sem). A vállalatok beszámolóihoz rendelt pontok tehát azon immateriális tételek számát mutatják, amelyek szerepelnek az adott dokumentumban. A tételeket ugyanabba a hét csoportba sorolva kezeltük, mint Ragini, és nem alkalmaztunk súlyozást a pontok megállapításakor. A pontszámokat százalékos formában is kiszámítottuk a következőképpen:

²⁶ Lásd bővebben: Kovács Zs. I. (2015): Immateriális vagyonelemek a magyar számviteli rendszerben és a beszámolóikban. PÉNZÜGYI SZEMLE 2015/2: pp. 231-242.

$$\text{pontszám} = \frac{\text{az adott beszámolóban megjelenő immateriális tételek száma}}{\text{a maximálisan megjeleníthető tételek száma (180)}} \times 100$$

A továbbiakban a beszámolókhöz rendelt pontszámok alatt az utóbbi módszerrel kiszámított értékeket értjük, amely tehát minden esetben 0 és 100 közötti értéket vesz fel. Az eredetileg kiválasztott 30 vállalat közül egy esetben az egyedi beszámoló nem volt elérhető a kormányzati portálon. A 2012-es minta így végül 29 egyedi pénzügyi kimutatásból állt, melyek közül mindegyik éves beszámoló volt. Üzleti jelentés hat esetben volt nyilvánosan elérhető (letölthető). A 2005-ös minta vizsgálatánál ugyanazon 29 vállalat pénzügyi kimutatásait kerestük, ami 25 esetben járt eredménnyel. Az egyedi éves beszámolókhöz hét esetben csatolták az üzleti jelentést is.

A magyar mintában szereplő vállalatok pontszámainak egyszerű számtani átlaga 2012-ben 22,6, 2005-ben 19,5 volt, ami hét év alatt három százalékpontos növekedést jelent. Ragini eredményei alapján az egyesült államokbeli vállalatok beszámolóinak átlagos pontszáma 2001 és 2005 között 16,01-ről 22,74-re változott, folyamatosan növekvő trendet mutatva az időszak alatt. Ugyanezen időszak alatt az indiai cégek átlagos pontszáma öt százalékpontos, a japánoké több mint nyolc százalékpontos növekedést mutatott Ragini szerint. A hazai beszámolók esetében a legalacsonyabb pontszámok mindkét vizsgált évben 9 körül alakultak. Az öt legmagasabb pontszám 2012-ben: 54,52,42,38,37. Az öt legmagasabb pontszám 2005-ben: 39,30,28,28,26, amiből látszik, hogy nincs annyi kiugró érték a korábbi minta eredményei között.

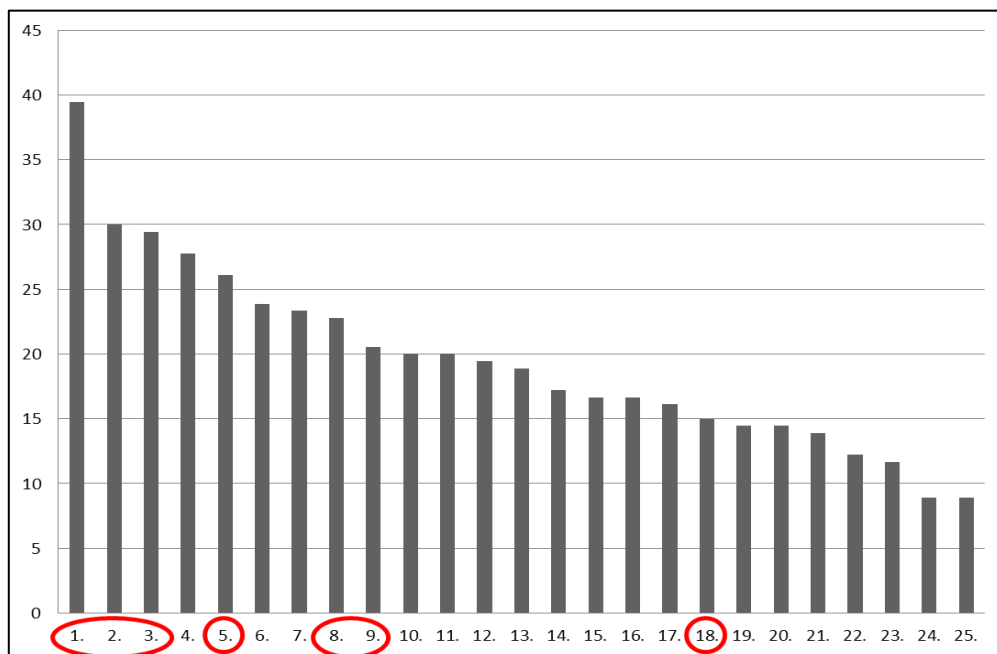
A kutatásunk korábbi fázisában a 2012-es minta alapján azt állapítottuk meg, hogy a magyar mintában szereplő vállalatok immateriális tételekkel kapcsolatos beszámolási gyakorlatát a számviteli törvény előírásai határozzák meg. A szöveges mellékletekben ugyanis a törvény által kötelezően előírt tartalmak szerepelnek minden vállalkozás esetében, amelyek a következőképpen oszlanak meg az általunk használt módszertanban szereplő kategóriák között:

- környezeti és egyéb immateriális tényezők (10 tétel),
- szellemi tulajdonnal kapcsolatos jogok, cégérték és más immateriális javak (9 tétel),
- humán erőforrás (5 tétel),
- kutatás-fejlesztés illetve piac és fogyasztó (1-1 tétel),
- stratégia és verseny illetve vállalati és tulajdonosi információk (0 tétel).

A törvény által előírt elemek közül 26-nak tehát elvileg mindenképpen szerepelnie kell a beszámolóban (amennyiben relevánsak az adott gazdálkodó szempontjából). Ez utóbbi még nem zárná ki, hogy bármely *egyéb* immateriális vagyonelemről szó essen a pénzügyi kimutatások mellékleteiben vagy az üzleti jelentésben. A tapasztalat azonban azt mutatja, hogy az önkéntes alapon közölt, a minimum követelményeket *lényegesen* meghaladó információk inkább azon tőzsdei cégek esetében jellemzők, amelyek üzleti jelentést is csatolnak a beszámolókhöz. Esetükben a pénzügyi jelentések jóval több tételről számoltak be a „kötelező minimumnál”. A 2005-ös mintában szintén magasabb pontszámokat értek el azok a gazdálkodók, amelyek üzleti jelentéssel együtt töltötték fel a beszámolóikat, átlagos pontszámuk 26,2, vagyis lényegesen magasabb, mint a teljes mintáé. Ezen

vállalkozások a pontok alapján számított rangsor első harmadában helyezkednek el, kivéve egyet (lásd: 1. ábra).

1. ábra A 2005-ös mintában szereplő vállalatok pontszámai

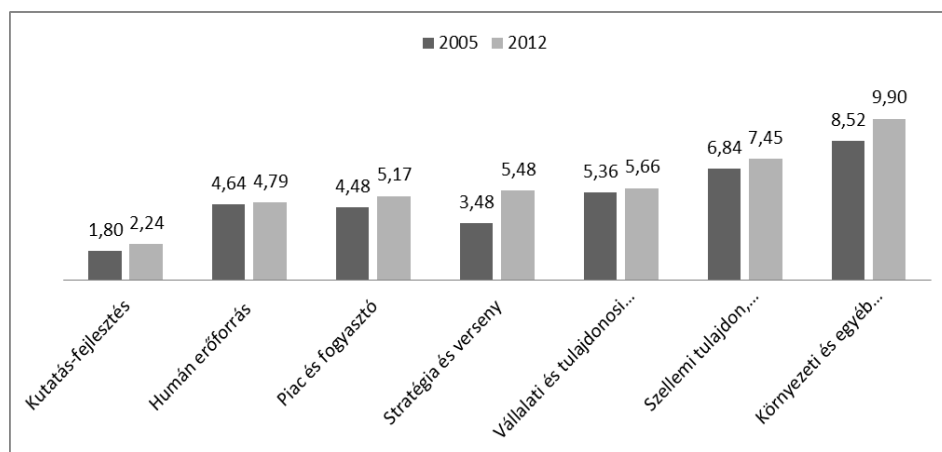


Forrás: saját számítások

Megjegyzés: az üzleti jelentést tartalmazó beszámolók sorszáma bekarikázva

Megvizsgáltuk a magyar mintán az egyes immateriális tételkategoróriákon belül számított átlagos előfordulási értékeket, amelyeken jól látszik a számviteli törvény fent említett hatása: a mintát alkotó cégek 2012-ben a mérlegben szereplő immateriális tételeikről és a környezetvédelemről nyilatkoznak legtöbbször. Ugyanakkor a „vállalati és tulajdonosi információk” a „piac és fogyasztó” és a „stratégia és verseny” csoportokból átlagosan 5-5 tétel úgy is bekerül a beszámolóba, hogy itt minimális a kötelezően előírt tételek száma (0 vagy 1). A „kutatás-fejlesztés” témakörben a legkevésbé közlékenyek a gazdálkodók – érthető okokból – mindössze átlagosan 1-2 tételről közöltek információt. A 2005-ös értékek igen közel esnek a hét évvel későbbiekhez (lásd 2. ábra).

2. ábra A beszámolóiban szereplő tételek átlagos száma csoportonként



Forrás: saját számítások

Kiemelendő azonban, hogy a „stratégia és verseny” kategória a 2005-ös rangsorban csak az utolsó előtti helyen áll. Ebben a kategóriában következett be a legnagyobb növekedés a vizsgált időszak alatt: 3,48-ról 5,48-ra változott az előforduló tételek átlagos száma, ami 2012-ben már a negyedik legmagasabb érték. Olyan kategória nem volt, ahol csökkenés következett volna be, a legkisebb pozitív változás a „humán erőforrás” esetében látszott.

3. ÖSSZEFOGLALÁS

Annak ellenére, hogy napjainkban fontos versenytényezőnek számítanak az immateriális erőforrások, a jelenlegi számviteli szabályozások mellett a gazdálkodók általában igen kevés számszerűsített információt közölnek róluk a pénzügyi beszámolóiban. A jelenleg legnagyobb jelentőséggel bíró beszámolási standard, az IFRS szabályai olyan definíciókat és megjelenítési kritériumokat fogalmaznak meg, amelyek mellett a belső előállítású immateriális javak kiszorulnak a mérlegekből. A standard gyakorlatilag csak a fejlesztési költségek aktiválását támogatja, bizonyos szigorú feltételek teljesülése esetén. A gazdálkodók emiatt a pénzügyi kimutatások szöveges mellékleteiben, vagy egyéb vállalati jelentésekben kommunikálnak az immateriális vagyonelemeikről (pl. saját márkák, vevőlisták, innovációk, vállalati kultúra stb.). A standardalkotók tisztában vannak az immateriális javakkal kapcsolatos szabályozások hiányosságaival, amelyek főleg a vállalkozásokon belül létrejött immateriális erőforrások számviteli kezelése során nyilvánulnak meg. A definíciók újragondolása és a standardok módosítása régóta napirenden van, de az eltérő vélemények és a téma komplexitása miatt a változtatások lassan jöhetnek csak el.

Jelen tanulmányban egy korábban elvégzett empirikus kutatásunk folytatásának eredményeit mutattuk be. A legnagyobb magyar vállalkozások pénzügyi beszámolójának immateriális vagyona vonatkozó tartalmát immár két üzleti évre vonatkozóan is

megvizsgáltuk. A korábbi, 2012-es mintát összevetve a 2005-re vonatkozó pénzügyi kimutatásokból nyert adatokkal arra a következtetésre jutottunk, hogy mintegy három százalékpontos növekedés mutatkozott a pontszámokban, ami a bemutatott nemzetközi kutatásban leírtaknál lényegesen kevesebb. A legtöbbször szereplő tételek továbbra is a számviteli törvény által előírt kötelező elemek, vagyis a szabályozás nagymértékben alakítja a magyar gazdálkodók immateriális vagyonnal kapcsolatos beszámolási gyakorlatát. Kiemelendő még az üzleti jelentés szerepe a témában: azon vállalkozások sokkal magasabb pontszámokat kaptak, amelyek ezt a dokumentumot is csatolták a pénzügyi kimutatások mellé. A minta átlaga 19,51-ről 16,9-re esik akkor, ha ezt a hét vállalkozást kiemeljük.

További kutatási irányként lehetségesnek tartjuk a pénzügyi beszámolókon kívül egyéb vállalati jelentések vizsgálatát, melyek vélhetően nagy mennyiségű adatot tartalmaznak a vizsgált témákkal kapcsolatban. Mivel ezek azonban önkéntes alapon készülnek és rendkívül változatos módszertant vonultatnak fel, így a minta összeállítása és az összehasonlítások más módszerekkel kell, hogy történjenek.

4. IRODALOMJEGYZÉK

- Andor Á. – Olma F. – Reich A. – Újhelyi B. (2006): Fókuszban a know how I. rész. *SZAKma* 2006/11. Heti Válasz Lap- és Könyvkiadó Szolgáltató Kft, Budapest.
- EB (2008): A Bizottság 1126/2008/EK rendelete az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról. Európai Bizottság, Brüsszel.
- Gröjer, J. (2001): Intangibles and accounting classifications: in search of a classification strategy. *Accounting, Organizations and Society* 26/2001. 695-713.o.
- Lambert G. – Zsubori E. (2013): Figyelő Top 200: Magyarországi cégek ranglistái. Mediacity Magyarország, Budapest.
- Lev, B. (2003): Remarks on the Measurement, Valuation, and Reporting of Intangible Assets. *Federal Reserve Bank of New York Economic Policy Review*. 2003, 9, 3. 17-22.o.
- Lengyel I. (2003): *Verseny és területi fejlődés: térségek versenyképessége Magyarországon*. JATEpress, Szeged.
- OECD (2005): Oslo Manual. Guidelines For Collecting And Interpreting Technological Innovation Data (3rd edition). OECD, Paris.
- Ragini (2012): Corporate Disclosure of Intangibles: A Comparative Study of Practices among Indian, US, and Japanese Companies. *Vikalpa: The Journal for Decision Makers*. vol. 37, no. 3, pp. 51-72
- Sveiby, K.E. (2001): Szervezetek új gazdagsága: a menedzselt tudás. KJK KERSZÖV, Budapest.
- Tóth B. I. (2009): A nemzetgazdaságok tőkeállományának halmazelmélete különös tekintettel a láthatatlan tőke területi állományára. In: Andrassy A. (szerk.): "Gazdaság és Társadalom" Konferencia a Magyar Tudomány Ünnepe alkalmából. NYME GTK, 2009. Sopron.
2000. évi C. törvény a számvitelről.